Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34874 du rôle
Inscrit le 11 juillet 2014

Audience publique du 10 juin 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre un bulletin d'appel en garantie
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34874 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2014 par Maître Isabelle Girault, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., né le … à …, demeurant actuellement à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'un bulletin d'appel en garantie émis le 8 août 2013 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1, de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 octobre 2014 par Maître Isabelle Girault au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Isabelle Girault et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 juin 2015.

Le 8 août 2013, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie, (*Haftungsbescheid*), en vertu du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par « la société », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de … € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010, 2011 et jusqu'au 8 août 2012, date de la démission de Monsieur ... de son mandat de gérant.

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« […] *II est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... Sàrl, ayant son siège social à L-…, immatriculée sous le dossier fiscal …, à titre de:*
l'impôt sur les traitements et salaires

Année	*2009*	*Principal*	*… €*
Année	*2009*	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année	*2010*	*Principal*	*… €*
Année	*2010*	*Intérêts au 08.08.201*	*… €*
Année	*2011*	*Principal*	*… €*
Année	*2011*	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année	*2012*	*Principal*	*… €*
Année	*2012*	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année	*2013*	*Principal*	*… €*
Année	*2013*	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Total			*… €*

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro … du … que vous étiez associé de la société ... Sàrl et que vous avez été nommé gérant de cette société lors de l'assemblée générale du 30 octobre 2001.

En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature individuelle pour des sommes jusqu'à concurrence de 50.000 LUF et au-delà de cette somme sous la signature conjointe avec Monsieur ....

En votre qualité de gérant vous étiez en charge de la gestion journalière de la société ... Sàrl du 30 octobre 2001 jusqu'au 8 août 2012.

Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ... Sàrl, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, l'employeur est tenu de présenter au bureau RTS compétent les comptes de salaires ainsi que tous autres documents comptables.

Dans le cas d'une société, conformément aux termes du § 103 AO, ces obligations incombant aux employeurs sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

En votre qualité de représentant de la société ... Sàrl, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires du personnel.

Or, depuis décembre 2009 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués au receveur.

L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... Sàrl.

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de … euros.

Ce montant de … euros se compose comme suit:

Année 2009	*Principal*	*… €*
Année 2009	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année 2010	*Principal*	*… €*
Année 2010	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année 2011	*Principal*	*… €*
Année 2011	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Année 2012	*Principal*	*… €*
Année 2012	*Intérêts au 08.08.2013*	*… €*
Total		*… €*

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous étiez tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société ... Sàrl jusqu'au jour de votre démission.

Considérant qu'en vertu du § 110 AO votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions, survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Considérant que l'inexécution dès [sic] *ces obligations est à qualifier de fautive.*

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de … euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.

Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentant vous avez été chargé de la gestion journalière de la société ... Sàrl, j'engage votre responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de … euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Par conséquent, vous êtes invité à payer sans délai le montant de … euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, au receveur de l'Administration des contributions directes à Luxembourg au CCPL LU […]*, tout en indiquant le numéro du dossier fiscal ….*

Un bulletin d'appel a également été adressé au codébiteur solidaire, Monsieur .... […] ».

Par courrier de son mandataire du 17 octobre 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 8 août 2013.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie précité.

Conformément aux dispositions du § 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'appel en garantie dans l'hypothèse où le directeur n'a pas statué dans les six mois sur une réclamation introduite contre ledit bulletin.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie, qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que l'administration des Contributions directes aurait le devoir, avant de se retourner contre lui, de mener au préalable toutes les diligences nécessaires vis-à-vis du débiteur principal, en l'occurrence la société, qui n'aurait pas payé les impôts sur traitements et salaires 2009. Etant donné que l'administration aurait fait le choix de ne pas entamer des poursuites en vue du recouvrement de ses créances pendant un temps anormalement long, elle aurait commis un abus de pouvoir. Le demandeur en conclut que le défaut d'une tentative de recouvrement antérieurement auprès du débiteur principal, serait à qualifier de comportement déloyal de la part de l'administration des Contributions directes, de sorte que la décision déférée encourait la réformation, sinon l'annulation.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Par rapport à la question de savoir si l'administration des Contributions directes a l'obligation de tenter de recouvrir les impôts dus auprès du débiteur principal, en l'occurrence la société, avant de se tourner, via l'établissement d'un bulletin d'appel en garantie, contre un codébiteur, force est au tribunal de constater que le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux, le défaut de l'administration des Contributions directes de

procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'est, en tout état de cause, pas de nature à exonérer le tiers responsable.[1]

Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le demandeur critique ensuite la décision déférée en ce qu'elle ne serait pas motivée respectivement en ce qu'elle ne serait pas suffisamment motivée. A cet égard, il fait en substance valoir que la décision déférée comporterait une motivation stéréotypée et omettrait de qualifier concrètement son comportement fautif. D'autre part, il donne à considérer qu'il aurait tenté de recevoir des informations de la part de l'administration des Contributions directes sur l'imposition de la société, sans qu'il n'ait eu de réponse à cette requête. Finalement, à ce sujet, il expose que la société aurait des réserves financières susceptibles d'apurer sa dette fiscale, étant donné que, face à une première assignation en faillite, elle aurait réglé le créancier visé.

A cet égard, force est au tribunal de constater, d'un côté, que le bulletin d'appel en garantie déféré, cité *in extenso* ci-avant, précise les raisons pour lesquelles l'administration des Contributions directes s'est tournée contre le demandeur, de sorte que ce dernier n'a pas pu se méprendre sur les éléments de motivation gisant à la base dudit bulletin et que partant le moyen en ce qu'il a trait à l'indication des motifs est à rejeter, et, de l'autre côté, que l'obligation éventuelle d'indiquer dans une décision administrative les motifs la sous-tendant, n'est pas à confondre avec le bien-fondé de cette motivation, de sorte que le tribunal est amené à conclure que les explications du demandeur développés par ailleurs et ayant trait au bien-fondé de la décision dans son deuxième moyen sont à analyser dans le cadre du contrôle du fond du bulletin d'appel en garantie déféré.

Quant au fond, le demandeur conteste avoir commis une inexécution fautive au sens du § 109 AO et il donne à considérer qu'il n'aurait été que cogérant de la société et associé minoritaire. Ainsi, il n'aurait pas assumé la gestion journalière de la société qui aurait été réservée à l'associé majoritaire, également cogérant.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Aux termes du § 103 AO, « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln, die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen.* »

Dès lors, le représentant d'une société à responsabilité est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du représentant d'une

[1] Voir F. Rosen, *Obligations et Responsabilités des dirigeants de sociétés en matière de contribution directe*, Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 212, cité dans TA 19 mars 2014, inscrit sous le numéro 32140 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu; Becker, Riwald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p. 335

personne morale du fait du non-paiement des impôts dont est redevable cette personne morale, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind.* »

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au § 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer : *a contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le § 7 (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée *« Steueranpassungsgesetz »*, ci-après désignée par *« StAnpG »*, disposant par ailleurs que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du § 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux.[2] En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Quant à l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration, le § 2 StAnpG dispose que « *(1) Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessens-Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En ce qui concerne la responsabilité personnelle du demandeur, force est de constater,

[2] Voir TA 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 308

tel que relevé ci-avant, que le §103 AO soumet les dirigeants d’une société à l’obligation de veiller à ce que les impôts dus soient payés au trésor public.

En l’espèce, force est au tribunal de constater que le demandeur a été nommé à l’assemblée générale du 30 octobre 2001 gérant de la société avec le pouvoir d’engager cette dernière par sa signature individuelle jusqu’à concurrence de la somme de 50.000 francs luxembourgeois, au-delà de cette somme, la signature conjointe des deux gérants étant requise, et que, par ailleurs, il détenait à ce moment 188 actions sur 500 dans le capital social de la société. Dans la mesure où il ne ressort d’aucun élément soumis à l’appréciation du tribunal que la responsabilité du demandeur dans la gérance de la société aurait été limitée à des domaines spécifiques ayant eu comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence, il y a lieu de conclure qu’il était responsable, ensemble avec le deuxième gérant, de la retenue des impôts sur salaires et traitements.

Sur base des principes développés ci-avant, le fait que le demandeur, durant le laps de temps où il a exercé la fonction de gérant de la société, a omis de retenir et de continuer à l’administration des Contributions directes les sommes dues à titre de retenues sur salaires et traitements, est à qualifier de comportement fautif, de sorte que c’est à bon droit que la partie étatique a retenu la responsabilité du demandeur, étant relevé que le deuxième gérant a été tenu responsable des mêmes sommes par un bulletin d’appel en garantie séparé du 8 août 2013, de sorte que la façon de procéder de l’administration des Contributions directes est encore justifiée en équité.

Etant donné, tel que relevé ci-avant, que l’administration des Contributions directes n’est pas tenue de se retourner dans un premier temps contre le débiteur principal, en l’occurrence la société, avant d’entamer des poursuites à l’encontre des responsables de la société, le moyen tendant à l’annulation du bulletin d’appel en garantie déféré basé sur les essais infructueux du demandeur de s’enquérir auprès de l’administration des Contributions directes de la situation financière de la société, est à déclarer inopérant.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l’égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu’il n’y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,

Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 10 juin 2015, par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri | s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 10.06.2015
Le greffier du tribunal administratif